

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 349/2019-T**

**Tema: IRS de 2009; Mais-valias; Artigo 44º nº1 alínea f) e nº2 do Código do IRS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

- a) Em 17 de Maio de 2019 os Requerentes, **A...**, NF ..., e **B...**, NF..., ambos com domicílio na ..., nº..., ...-... Lisboa, apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista obter pronúncia sobre a legalidade da “... *liquidação adicional de IRS nº 2013...*, respeitante ao exercício de 2009, no montante total de € 26.742,98, que correu termos na Unidade Orgânica 3 do Tribunal Tributário de Lisboa sob o nº de processo .../14...BELRS e tendo desistido da instância com vista ao cometimento do mesmo processo à arbitragem do CAAD, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 11º do Decreto-Lei nº 81/2018 de 15 de Outubro”.
- b) É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por AT ou Requerida.
- c) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 20-05-2019.
- d) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 03.06.2019, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

- e) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 31 de Julho de 2019, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- f) Os Requerentes interpuseram, em 2013, uma impugnação judicial contra a liquidação aqui em causa, a qual correu termos na Unidade Orgânica 3 do Tribunal Tributário de Lisboa, sob o nº de processo ../14...BELRS, tendo desistido da instância com vista ao cometimento do mesmo processo à arbitragem do CAAD, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 11º do Decreto-Lei nº 81/2018 de 15 de outubro.
- g) Começam por referir, no pedido de pronúncia arbitral (PPA), que o fazem “*nos termos e com os fundamentos constantes da petição inicial, alegações e articulado superveniente juntando o acórdão do Tribunal Constitucional no 211/2017 de 02/05/2017, publicado no site <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170211.html>, cuja relevância material para os presentes autos decorre da circunstância de decidir sobre factualidade semelhante e sobre a mesma questão fundamental de direito*”.
- h) Uma vez que venderam em 09.03.2019, a quota-parte de 9,375% que detinham em cinco prédios urbanos (100 000,00 euros cada), cujo preço global, escriturado, foi de 500 000,00 euros, indicaram na declaração de IRS, como valor de realização. 9 375,00 euros, por cada imóvel.
- i) Discordam da liquidação aqui impugnada, que lhes corrigiu a declaração de IRS apresentada, na parte do valor de realização a considerar, levada a efeito nos termos da alínea f) do nº 1 e nº 2, ambos do artigo 44º do Código do IRS, ou seja, porque o valor patrimonial tributário é superior ao valor do preço que consta da escritura.
- j) Referindo que: “*... a norma em que a correção proposta se baseia, estabelece a favor do Fisco uma presunção legal que deve ser considerada ilidida, não só porque os Impugnantes oportunamente apresentaram os meios de prova necessários a ilidir essa presunção, como ainda se dispôs a colaborar no levantamento do sigilo bancário caso tal se entendesse necessário à descoberta da verdade material, elementos que deveriam ter produzido as necessárias consequências legais ao abrigo dos artigos 56º e 58º da LGT*”.

- k) Considerando que *“ao desconsiderar totalmente os factos invocados e os meios de prova apresentados pelos Impugnantes, a Administração Tributária violou, além os citados normativos, os princípios da justiça, imparcialidade e verdade material, a alínea d) do artigo 9º da CRP, assim como os artigos 13º e n.º 1 do artigo 104º da mesma Lei Fundamental, ao interpretar a alínea f) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 44º do código do IRS, norma de concretização da norma incidência, no sentido de que a mesma constitui uma ficção jurídica conducente à tributação de um rendimento ficcionado e por conseguinte a uma presunção de rendimento jures et de jure, de carácter absoluto”*.
- l) Tal entendimento, referem ainda os Requerentes *“...viola ... o artigo 73º da LGT, o qual, de acordo com a mais avisada doutrina e jurisprudência pacífica, é imposto pelos princípios constitucionais da justiça material e da capacidade contributiva, enquanto dimensão concretizadora do princípio da igualdade no domínio tributário (cfr. além dos normativos citados, o n.º 3 do artigo 103º da CRP)”*.
- m) As normas aplicáveis, defendem os Requerentes, são: *“...uma forma objetiva de determinação da matéria coletável, mediante a instituição de uma presunção quanto ao valor de realização, na medida em que o faz coincidir com o Valor Patrimonial Tributário, sempre que o valor constante do contrato seja inferior”*.
- n) Concluindo pela *“...inconstitucionalidade da norma contida no n.º 2 do artigo 44º do código do IRS, quando interpretada no sentido segundo o qual na definição do valor de realização de direitos reais sobre bens imóveis prevalecerão sempre, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida, ainda que o preço efetivamente praticado tenha sido o declarado pelo sujeito passivo. Isto porque tal norma, quando interpretada no sentido acima descrito estabelece a favor da Administração Fiscal uma presunção jure et de jure, de carácter absoluto, expressamente proibida pelo nosso ordenamento jurídico, violadora dos princípios constitucionais da justiça material e da capacidade contributiva, enquanto dimensão concretizadora do princípio da igualdade no domínio tributário (cfr. n.º 1 do artigo 103º, artigo 13º e n.º 1 do artigo 104º, da CRP, além de violar o disposto no artigo 73º da LGT).”*

- o) E concluem: “... estando perante uma presunção aplicável sempre que o valor da contraprestação declarada se apresentar como inferior aos valores que houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT, era exigível à Administração Tributária que apreciasse os elementos apresentados pelos Impugnantes ... devendo ainda aquela presunção considerar-se ilidida em virtude das provas produzidas pelos Impugnantes, tanto no âmbito do processo administrativo como dos presentes autos, incluindo caso se entenda necessário para esse efeito, notificar-se a instituição bancária dos Impugnantes, na sequência do levantamento do sigilo bancário por si autorizado no processo de inspeção tributária e que aqui renova”.
- p) Notificada a Requerida, respondeu em 13.09.2019, não tendo junto o PA, tendo sido convidada a juntar o relatório de inspeção tributária que fundamentou a liquidação, por despacho de 03 de Novembro de 2019. Até ao dia 18.11.2019 não usou dessa faculdade.
- q) Defendeu-se a Requerida referindo que “os Requerentes para efeitos de determinação do valor de realização, tiveram em consideração o preço mencionado na escritura de compra e venda, mas, o valor patrimonial tributário (VPT) dos referidos imóveis é superior”. Pelo que,
- r) “Nos termos do disposto na alínea f) do nº 1 do artigo 44 do CIRS para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, nos casos que não estejam compreendidos nas outras alíneas referidas nesse nº 1 tem-se como valor de realização o da respetiva contraprestação”, “mas o nº 2 deste mesmo artigo prescreve que no caso da alínea f), em que como se deixou dito se considera o valor da contraprestação como o da realização, prevalece o valor por que o bem foi considerado para efeitos de liquidação de IMT ou não havendo lugar a esta liquidação o valor que devesse ser considerado se tal liquidação fosse devida. Desde que superior ao valor da contraprestação”.
- s) Daí que a AT, porque o valor da venda foi inferior ao valor patrimonial tributário (VPT), tenha considerado, como referência este valor, para efeitos de apuramento das mais-valias.
- t) Discorda do raciocínio expendido pelos Requerentes quando consideram que a norma aplicada – nº 2 do artigo 44º do CIRS – é uma norma de incidência e que estabelece uma presunção ilidível, defendendo que “o legislador definiu que o valor na

*transmissão dos bens ou direitos reais sobre bens imóveis que servir de base à liquidação de IMT prevalecerá, quando superior, ao valor da contraprestação, ao valor atribuído ao contrato, ao valor de mercado ou ao valor da indemnização” e que “por força deste critério, em caso da não coincidência do valor atribuído na compra e venda (preço) e o considerado para efeitos de liquidação de IMT prevalece o mais elevado desses valores”, pelo que “... as correções efetuadas não se basearam em presunções, mas no conceito de “valor de realização” definido pelo legislador no art.º 44.º do CIRS”.*

- u) Defendendo que “... o disposto no artigo 73º da LGT não se aplica ao caso em análise, tendo a liquidação sido efetuada de acordo com as disposições legais aplicáveis, nomeadamente a n.º 2 do artigo 44º do CIRS”.
- v) Termina pugnando pela conformidade da liquidação impugnada com a lei e ainda pela inexistência de fundamento legal para o pagamento de juros indemnizatórios.
- w) Os Requerentes, por requerimento de 02.10.2019, vieram referir que prescindiam de apresentar alegações.
- x) A Requerida apresentou alegações escritas em 30.09.2019, acrescentando que “*dir-se-á que não é a todo e qualquer momento que a prova deve ser efetuada, uma vez que o que o artigo 129.º do CIRC (na redação à data dos factos) sob a epígrafe “prova do preço efectivo na transmissão de imóveis”.*

## II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia arbitral (ppa) foi apresentado no CAAD em 17 de Maio de 2019. Resultou da migração, ao abrigo do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15.10, do processo judicial interposto no Tribunal Tributário de Lisboa, em 2014, com o n.º .../14...BELRS, cujo pedido de desistência foi apresentado em 15.05.2019, conforme certidão com o código ... .

- 
- c) Assim, nos termos do artigo 10º, nº 1, alínea a), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
- d) O procedimento arbitral não padece de nulidades.

**Cumpre apreciar.**

### **III - MÉRITO**

#### **III-1- MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos dados como provados**

Considera-se dada como provada a seguinte matéria de facto:

- 1 A Requerente mulher, *no dia 9 de Março de 2009*, conjuntamente com a sua mãe e irmãs, venderam pelo preço global de € 500.000,00, os seguintes imóveis por si detidos em compropriedade:
  - a. lote de terreno para construção urbana denominado por lote ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ..., freguesia de ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, pelo preço de € 100.000,00;
  - b. lote de terreno para construção urbana denominado por lote ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ..., freguesia de ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, pelo preço de € 100.000,00;
  - c. lote de terreno para construção urbana denominado por lote ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ..., freguesia de ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, pelo preço de € 100.000,00;
  - d. lote de terreno para construção urbana denominado por lote ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ..., freguesia de ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, pelo preço de € 100.000,00;

e. lote de terreno para construção urbana denominado por lote ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número..., freguesia de ... e inscrito na matriz sob o artigo ..., pelo preço de € 100.000,00.

**- Conforme ponto 7 da PI apresentada no TT de Lisboa, artigos 11º e 12º da contestação da AT apresentada no TT de Lisboa, artigo 8º da Resposta ao PPA e documento nº 2 junto com a PI no TT de Lisboa;**

2 A quota-parte detida pela Requerente mulher nos cinco imóveis, era a constante do quadro seguinte

Artigo matricial	Valor do contrato (€)	VPT (€)	Quota-parte (%)	Valor declarado (€)
...	100.000,00	189.720,00	9,375	9.375,00
...	100.000,00	508.590,00	9,375	9.375,00
...	100.000,00	211.160,00	9,375	9.375,00
...	100.000,00	416.130,00	9,375	9.375,00
...	100.000,00	224.300,00	9,375	9.375,00

**- Conforme artigos 22º e 23º da PI apresentada no TT de Lisboa, artigo 14º da contestação apresentada pela AT no TT Lisboa e artigo 7º da resposta ao PPA;**

3 Os imóveis referidos em 1. foram vendidos à sociedade comercial denominada C..., S.A., com sede no Edifício ...— ..., Rua ..., freguesia e concelho de ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva nº ..., sendo uma sociedade parcialmente detida pelo Município de ...— **conforme documento nº 2 em anexo à PI apresentada no TT de Lisboa e artigos 10º e 1º da mesma PI;**

4 Em Abril de 2019 a Requerente mulher foi notificada da atribuição de novos valores patrimoniais tributários (VPT) aos imóveis vendidos, que constam do quadro do ponto 2 supra – **conforme artigo 14º da PI apresentada no TT de Lisboa, artigo 7º da resposta ao PPA apresentada pela AT e documentos nºs 3 a 7 juntos com a PI no TT Lisboa;**

5 Em 30 de Maio de 2010 os Requerentes indicaram na declaração Modelo 3 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2009, como valor de aquisição de cada imóvel 1,82 euros e como valor de realização de cada imóvel 9 375,00

euros, e despesas e encargos de 2 926,42 euros, tendo sido apurado imposto a pagar no valor de 3 843,41 euros – **conforme artigos 13º, 14º e 15º da contestação da AT junto do TT de Lisboa e posição global dos Requerentes na PI apresentada no TT de Lisboa e no PPA;**

- 6 Em 04 de Julho de 2013 a AT desencadeou um procedimento de inspecção interno dirigido aos Requerentes, credenciado pelas Ordens de Serviço nº DI2013... e OI2013... da Direcção de Finanças de ..., quanto ao ano de 2009, do qual resultaram correcções à matéria colectável, ao nível do valor de realização, conforme quadro seguinte:

artigo	VPT	quota parte	valor realização a declarar
...	189.720,00	9,375%	17.786,25
...	508.590,00	9,375%	47.680,31
...	211.160,00	9,375%	19.796,25
...	416.130,00	9,375%	39.012,19
...	224.300,00	9,375%	21.028,13
			<b>145.303,13</b>

- **Conforme artigo 1º e 17º da resposta da AT ao PPA, artigo 17º da contestação a AT no TT de Lisboa, nº 2 do PPA e nº 2 da PI junta no TT de Lisboa;**

- 7 Em data não concretamente apurada e na sequência das conclusões do procedimento inspectivo atrás referido, foram os Requerentes notificados – registo dos CTT RY...PT – da liquidação adicional de IRS nº 2013..., respeitante ao exercício de 2009, no montante total de € 26.742,98, incluindo 2 720,81 euros de juros compensatórios, valor ao qual foi deduzido 3 843,41 euros (ponto 5 supra), resultando um valor a pagar de 22 899,57 euros – **conforme documento nº 1/3 junto com a PI no TT de Lisboa, parte inicial do PPA e artigo 1º da contestação da AT no TT de Lisboa;**
- 8 Em 12 de Dezembro de 2013 os Requerentes procederam ao pagamento de 20 178,76 euros, beneficiando do Regime Excecional de Regularização de Dividas de Natureza



- Fiscal aprovado pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013 de 31 de Outubro – **conforme artigo 71.º da PI apresentada no TT de Lisboa e documento n.º 10 em anexo à referida PI;**
- 9 Em data não concretamente apurada do ano de 2014, os Requerentes impugnaram no TT de Lisboa as liquidações referidas em 7., com o n.º de processo .../14...BELRS, tendo, face ao regime do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15.10, desistido da instância em 15.05.2019 – **conforme certidão junta ao PPA com o código de consulta ...;**
- 10 Em 17 de Maio de 2019 os Requerentes entregaram no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

### **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

### **Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se,

por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

### III-2- DO DIREITO

A questão central a decidir consiste em apurar, no caso concreto, qual o *valor de realização* que deve considerar-se para efeitos de apuramento das mais-valias, de acordo com o n.º 2 do artigo 44º do Código do IRS:

- Se deve ser o valor que resulta da escritura de venda (o preço pago), cuja comprovação de recebimento consta de documentos juntos pelos Requerentes, nomeadamente a escritura de compra e venda, os cheques e o extracto de conta bancária;
- Ou se deve ser o que resulta do valor patrimonial tributário (VPT) determinado pelo valor da avaliação subsequente à data da venda, o qual, no caso, é superior ao valor da transacção (o preço da venda), por força do n.º 2 do artigo 44º do Código do IRS.

#### III-2-1 - Quanto ao mérito

##### A) - O texto da lei cuja leitura ou aplicação está em causa.

Refere o artigo 10º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS:

*“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”.*

O artigo 44º do CIRS refere o seguinte:

---

*“1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:*

...

*f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.*

*2 - Nos casos das alíneas a), b) e j) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de sisa ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida”.*

Por outro lado, o artigo 73.º da Lei Geral Tributária (LGT) refere que *“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.*

**B) – Quanto à questão de fundo. Aplicação do nº 2 do artigo 44º do CIRS.**

Sobre a aplicação do nº 2 do artigo 44º do Código do IRS, enquanto norma de incidência tributária, observa-se que existe jurisprudência que o TAS aqui terá que acolher, a saber:

- a. Refere o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 211/2017 que *“A norma contida no artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, ao tomar por referência o VPT do imóvel, tem, como já se disse, a dupla finalidade de servir de pressuposto à sua aplicação e de determinar – com base naquele mesmo valor – a matéria sujeita a tributação como mais-valias. Recorde-se que a referência ou pressuposto relevante para o apuramento dos rendimentos (presumidos) obtidos com a alienação do imóvel parte da verificação de uma disparidade entre os valores da transação (a contraprestação) e da avaliação do imóvel para fixação do seu valor patrimonial tributário – esta feita de acordo com o regime fixado no Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis (CIMI, em especial, o artigo 38.º), servindo também o efeito de determinar a base coletável do Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas (IMT). Com efeito, em matéria de impostos sobre o património – estáticos (IMI) ou dinâmicos (IMT) –, a base coletável é (ou pode ser) determinada a partir da avaliação do imóvel para efeitos de determinação do seu valor patrimonial tributável (VPT), uma técnica de «acertamento» que procura*

*responder às exigências de procedimentos tributários de massas, fazendo prevalecer critérios unitários previamente fixados pelo legislador, cujo resultado pode não coincidir com o valor de mercado do bem avaliado.*

*A virtualidade da referência tomada pelo legislador no artigo 44.º, n.º 2, do CIRS, parte do pressuposto de que aquele VPT é tendencialmente inferior ao valor de mercado dos bens imóveis, sendo, assim, também tendencialmente inferior ao valor pelo qual o bem é transacionado. Deste modo, sugere que qualquer transação onerosa de bens imóveis terá por valor mínimo o VPT do imóvel. Ora, tal pressuposto não se verifica sempre ou não se verifica necessariamente, tendo em conta quer as variações dos preços de compra e venda praticados no mercado imobiliário (sendo este fortemente condicionado pela conjuntura económica, seja em períodos de crise, seja em períodos de expansão, a que acresce a sujeição a distorções várias decorrentes de outros fatores relevantes, designadamente, financeiros e fiscais), quer a variação do próprio regime de avaliação patrimonial dos imóveis para efeitos fiscais e da sua aplicação (seja pela atualização dos VPT, seja pela alteração dos critérios legalmente definidos para a fixação do VPT, seja ainda pelos processos generalizados de avaliação ou reavaliação de imóveis, como é exemplo a determinação, pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, da avaliação geral e imediata dos prédios que ainda não tinham sido avaliados com base nos critérios do CIMI, entretanto levada a cabo pela Administração Fiscal).*

...

*É certo que, na determinação da matéria coletável, socorre-se muitas vezes o legislador de técnicas presuntivas, justificadas por razões de praticabilidade e simplificação do sistema fiscal. Sirva o expediente constante do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS objetivos de praticabilidade, simplificação e eficiência na arrecadação de receitas fiscais (ao fazer prevalecer, sem mais, o VPT sobre o valor do preço declarado), sirva também objetivos de combate à fraude e evasão fiscal, desconsiderando o valor declarado pelos outorgantes da escritura e presumindo que é outro – superior – o valor da transmissão onerosa do imóvel, não se pode perder de vista que a consagração de uma presunção absoluta na determinação dos rendimentos sujeitos a tributação torna a 'verdade' tão só presumida numa 'verdade'*

*definitiva, mesmo que esta não encontre correspondência com a veracidade do rendimento real. E, vedando a prova do contrário, prescinde em definitivo da consideração do rendimento real auferido pelo contribuinte, desvirtuando-se, assim, a ratio e o critério da tributação: a capacidade contributiva.*

...

*No caso vertente, a fixação da matéria coletável através do recurso a métodos presuntivos, sem possibilidade de ilusão, pelo contribuinte, da presunção estabelecida na lei, terá como consequência possível (e plausível) a tributação de ganhos (mais-valias) não efetivamente auferidos pelo contribuinte.*

*Ora, tal resultado, a final, afronta o próprio desiderato da tributação das mais-valias, se, para mais, a tributação destes rendimentos corresponder ainda à observância do princípio da capacidade contributiva. Segundo SÉRGIO VASQUES, é o próprio princípio da capacidade contributiva que «exige a oneração do rendimento global, qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino e daqui resulta necessariamente a exclusão da velha teoria do rendimento fonte (Quellentheorie, source-income theory), pela qual se integravam no rendimento tributável apenas os fluxos periódicos e regulares de riqueza percebidos pelo contribuinte, uma teoria que serviu de apoio aos impostos cedulares que no passado se abatiam exclusivamente sobre os rendimentos do trabalho, lucros do comércio e da indústria, rendas ou juros. Em vez disso, o princípio exige que se alargue o rendimento tributável a todo o acréscimo patrimonial verificado na esfera do contribuinte em dado período de tempo, tal como ensina a teoria do rendimento-acréscimo (Reinvermögenszugangstheorie, accretion theory), tributando-se também ganhos fortuitos, como as mais-valias, rendimentos do jogo ou doações» (Cfr. Manual de Direito Fiscal, cit., p. 297).*

*Ora, se o ganho fortuito não existir ou, existindo, ficar muito aquém do estimado, a tributação não será devida. Pelo menos, à luz do princípio da capacidade contributiva insito na Constituição portuguesa.*

*Com efeito, as mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis correspondem ao ganho obtido com essa transmissão em face do valor da aquisição anterior do mesmo bem. Ao determinar o rendimento tributável por*

*referência a um ganho presuntivo, sem que ao contribuinte seja dada a possibilidade de demonstrar a inexistência da capacidade contributiva que se pretende tributar, incorre a norma constante do artigo 44.º, n.º 2, do CIRS - na interpretação desaplicada nos autos - em inconstitucionalidade, por ofensa do princípio da capacidade contributiva acima enunciado”.*

- b. Na mesma linha de pensamento surge o acórdão do STA em 08/11/2017, Processo 01108/14: *“Todavia, o n.º 2 deste artigo consagra a regra que sempre que o valor da escritura seja inferior ao valor que serviu de base à liquidação do IMT, este valor prevalece como valor de realização. Porém, tal disposição, deve ser interpretada no sentido de que aqui o legislador estabeleceu uma presunção sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário, ou seja, prova de que o valor de realização foi efectivamente inferior ao valor tomado como base para a liquidação do IMT. (No mesmo sentido, apesar de não abordar directamente esta questão, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, pág. 446 e seguintes). Se admitirmos qualquer outra interpretação, a Administração Fiscal estaria a tributar não o rendimento real operado pela transmissão mas um rendimento normal. Por outro lado, se se tratar de uma presunção, o sujeito passivo pode provar que o valor de realização foi efectivamente inferior. Aliás, se não qualificarmos esta regra como uma presunção ilidível, estaríamos a criar uma norma de determinação da matéria colectável susceptível de violar o princípio da capacidade contributiva. Sublinhe-se, todavia, que esta técnica legislativa [a utilização de presunções], movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, pela ilegitimidade constituída das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei (cfr. JOSÉ CASALTA DE NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 498). E foi por esta razão que o legislador da LGT vem afastar expressamente, para o campo da incidência fiscal, as presunções inilidíveis. Na verdade, à luz do artigo 73º da LGT, não se pode admitir no CIRS qualquer presunção, que não admita prova em contrário, que determine que o valor da*

*realização de um imóvel não seja o valor efectivamente realizado. Refira-se também que o legislador do CIRC já consagrou tal princípio no art. 139º, o qual admite que o sujeito passivo possa fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial E por este motivo o Tribunal não descortina a razão para interpretar uma disposição do CIRS que permita criar um tratamento desigual entre os contribuintes sujeitos às regras do CIRS e os contribuintes sujeitos às regras do CIRC, sem uma justificação plausível.”*

Passando agora ao caso concreto destes autos, verificamos que a prova produzida documentalmente, quer através da escritura de compra e venda (Documento nº 2 junto com a PI no processo que correu no TT de Lisboa), quer através dos cheques com cópias juntas ao processo, quer através de extractos de conta bancária (Documentos nº 8 e 9 juntos com a PI no processo que correu no TT de Lisboa), documentação apresentada por reprodução mecânica cuja autenticidade não foi objecto de qualquer observação por parte da AT, temos que concluir que foi feita prova de que o valor efectivamente recebido pelos Requerentes, resultante da venda dos imóveis que detinham em compropriedade, corresponde ao que foi declarado no Anexo G do Modelo 3 do IRS do ano de 2009, na parte alíquota que lhes pertencia.

Os Requerentes foram notificados do projecto de Relatório de Inspeção e pronunciaram-se em sede de audição prévia e nessa oportunidade juntaram a documentação acima referida, comprovando o valor que tinham recebido do adquirente dos bens imóveis (vidé artigo 25º da contestação em sede de Tribunal Tributário de Lisboa), pelo que não seria de aplicar a este caso a disciplina da noma do artigo 129º do CIRC, invocada pela AT nas alegações, até porque se trata de normativo do IRC dificilmente compaginável com o IRS.

Nestes termos, terá que proceder o PPA, resultando a desconformidade da liquidação de IRS e dos juros compensatórios, face à leitura do nº 2 do artigo 14º do Código do IRS que melhor se conforma com a lei e com os princípios constitucionais, nos termos expostos nos acórdãos do TC e do STA acima parcialmente transcritos, que aqui se acolhem, uma vez que trataram de casos em tudo semelhantes.

Do exposto nos acórdãos do STA e do TC, resulta que a liquidação de IRS e juros indemnizatórios, partiu de uma leitura da lei em desconformidade com a CRP, logo inconstitucional e nessa medida vai aqui desaplicada.

### **C) – Quanto à restituição das quantias pagas e aos juros indemnizatórios**

Os Requerentes pedem que seja “(1) *anulada a liquidação adicional de IRS impugnada; (2) e ordenar-se a restituição aos impugnantes dos montantes por si pagos, conexos com tal liquidação adicional, acrescidos de juros indemnizatórios; (3) com todas as consequências legais daí advenientes, nos termos do artigo 100º da LGT*”.

Provou-se que os Requerentes pagaram imposto em excesso, no montante de 20 178,76 euros, conforme ponto 8 da matéria de facto assente.

Os Requerentes pedem a restituição do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

Como resulta do exposto, apenas quanto ao valor efectivamente pago a mais se justifica a devolução (20 178,76 euros).

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que



---

estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que refere *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de*

---

*Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, na sequência da ilegalidade da liquidação de IRS e juros compensatórios no montante de 26 742,98 euros, há lugar a reembolso da quantia efectivamente paga, conforme ponto 8 da matéria assente (20 178,76 euros), como consequência da anulação das liquidações, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Esta alínea d) foi aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro, e, nos termos do seu artigo 3.º, *«a redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, introduzida pela presente lei, aplica-se também a decisões judiciais de inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrada em vigor, sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de janeiro de 2011»*.

Neste caso, independentemente de a ilegalidade ser ou não imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, há direito dos Requerentes a juros indemnizatórios nos termos desta alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

Mesmo que assim não fosse, sempre a ilegalidade seria imputável à Requerida, porquanto liquidou o IRS e os juros compensatórios, por sua iniciativa, mesmo depois dos Requerentes, em sede de audição previa no âmbito procedimento de inspecção terem junto os documentos comprovativos do valor efectivamente recebido do comprador.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 3, alínea d), e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, calculados sobre 20 178,76 euros e contados desde 12 de Dezembro de 2013, data em que em se considera que ocorreu o pagamento indevido, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que, com os fundamentos expostos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente

1. Anula-se a liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios n.º 2013..., respeitante ao exercício de 2009, no montante total de € 26.742,98 por estar em desconformidade com a alínea f) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 44º do IRS, conjugados com o artigo 73º da LGT, na leitura que resulta dos acórdãos do STA e do TC acima referidos;
2. Condena-se a AT a restituir aos Requerentes a importância paga em excesso de IRS e de juros compensatórios, no valor de 20 178,76 euros;
3. Condena-se a AT a pagar aos Requerentes os juros indemnizatórios, calculados sobre 20 178,76 euros, contados desde 12 de Dezembro de 2013, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

## V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 26 742,98 €, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VI – CUSTAS

Custas de 1 530,00 euros, a suportar pela Requerida, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

**Notifique.**

Lisboa, 18 de Novembro de 2019

Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira